

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS
PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS: UM
ESTUDO DE CASO DE UM ESCRITÓRIO DE
CONTABILIDADE**

SILVIO JOÃO DOS SANTOS

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA - BRASIL

1999

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS
PARA UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS: UM
ESTUDO DE CASO DE UM ESCRITÓRIO DE
CONTABILIDADE**

Trabalho de conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmico: SILVIO JOÃO DOS SANTOS
Orientadora: PROF. Dr^a. ILSE MARIA BEUREN

FLORIANÓPOLIS - SANTA CATARINA - BRASIL

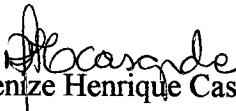
1999

**DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA EMPRESA
PRESTADORA DE SERVIÇOS: UM ESTUDO DE CASO DE UM ESCRITÓRIO
DE CONTABILIDADE**

Autor: acadêmico **SILVIO JOÃO DOS SANTOS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 9,50 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

Florianópolis, 09 de março de 1999


Prof.^a Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:


Prof.^a ILSE MARIA BEUREN, Dr.^a
Presidente


Prof.^o JOESSE ANTONIO LORANDI, M. Sc.
Membro


Prof.^o JURANDIR SELL MACEDO JUNIOR, M. Sc.
Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por iluminar meus passos e minha mente durante a mais bela caminhada que existe, a vida.

Agradeço a minha família pela compreensão quando não pude dar-lhes a devida atenção, por ter que dedicar algum tempo à elaboração desta monografia.

Agradeço especialmente à orientadora doutora Ilse Maria Beuren por ter dirimido dúvidas sobre o estudo, bem como ter aberto horizontes quando tudo estava tão confuso.

Aos proprietários do escritório de contabilidade por permitirem a realização da pesquisa em sua empresa.

A todos aqueles que direta ou indiretamente contribuíram de alguma forma para a elaboração deste trabalho, meu muito obrigado.

SUMÁRIO

RESUMO

CAPÍTULO 1	08
1.1 INTRODUÇÃO	08
1.1.1 Considerações iniciais	08
1.1.2 Problema	10
1.1.3 Objetivos	10
1.1.4 Organização do estudo	11
1.2 METODOLOGIA	11
1.2.1 Metodologia de pesquisa	12
1.2.2 Metodologia aplicada	12
1.2.3 Limitações da pesquisa	13
 CAPÍTULO 2	 14
2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1.1 Prestadoras de serviços x empresas de outros setores	14
2.1.2 Atividades de empresa prestadora de serviços	15
2.1.3 Elementos de custos em prestadoras de serviços	15
2.1.4 Métodos de custeio	17
2.1.5 Bases de rateio para os custos indiretos	19
2.1.6 Sistema de custos	20
 CAPÍTULO 3	 22
3.1 DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE	22
3.1.1 Apresentação da empresa	22
3.1.2 Atividades desenvolvidas pelo escritório	22
3.1.3 Elementos de custo do escritório	23
3.1.4 Método de custeio a utilizar no escritório	26
3.1.5 Apropriação dos custos aos setores	27
3.1.6 Apropriação dos custos dos setores da empresa aos serviços prestados	29
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	37

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Valores dos elementos de custos do escritório	27
Tabela 2 - Distribuição dos custos aos setores	27
Tabela 3 - Percentuais de mão-de-obra por setor	28
Tabela 4 - Rateio dos custos não diretamente apropriáveis aos setores	28
Tabela 5 - Custo total de cada setor do Escritório de Contabilidade Santos	29
Tabela 6 - Custo do setor de escrita fiscal atribuído às empresas	30
Tabela 7 - Custo do setor de pessoal distribuído às empresas	31
Tabela 8 - Custo do setor de contabilidade atribuído às empresas	32
Tabela 9 - Custo total dos setores por empresa/cliente	33

RESUMO

O objetivo geral deste estudo consiste na elaboração de um sistema de custos para um escritório de contabilidade. Para tanto, a partir do problema, estabeleceu-se os objetivos específicos desta pesquisa, necessários para concretizar-se o objetivo geral.

Assim, inicialmente realizou-se um pesquisa bibliográfica acerca do tema. Primeiramente procurou-se estudar as prestadoras de serviços x empresas de outros setores, destacando alguns aspectos subjetivos na prestação de serviços em comparação aos demais setores. Na sequência foram abordadas as atividades de empresas prestadoras de serviços, ressaltando-se a necessidade de definir quais as atividades necessárias para a realização de cada tipo de serviço. Em seguida foram discutidos os elementos de custos em prestadoras de serviços, destacando-se os custos envolvidos na prestação de serviços, bem como sua classificação. Depois contemplou-se os métodos de custeio, com destaque ao custeio variável e ao custeio por absorção. Também discutiu-se as bases de rateio para os custos indiretos, procurando mostrar a importância de conhecer o processo para atribuir a base de rateio mais aceitável. Por último, fez-se uma incursão teórica em sistema de custos, destacando sua relevância para a empresa.

A partir da fundamentação teórica, procedeu-se a elaboração e a apresentação da proposta de um sistema de custos para o Escritório de Contabilidade Santos (nome fictício), através de um estudo de caso. Para tal, além da apresentação da empresa e das atividades desenvolvidas pela mesma, discutiu-se os elementos de custo, o método de custeio aplicável, a apropriação dos custos aos setores e a apropriação dos custos totais da empresa aos serviços prestados. A proposta leva em consideração a atual situação do escritório, sendo que através do sistema proposto consegue-se saber o quanto custa ao escritório prestar serviços a cada cliente.

Acredita-se, pelo exposto, que é extremamente importante a adoção do sistema de custos pelo Escritório de Contabilidade Santos, visto que o mesmo possibilita a seus gestores uma melhoria no gerenciamento de seus negócios e a formação do preço de venda dos serviços que presta.

CAPÍTULO 1

Este capítulo será estruturado de forma a obter-se uma noção geral do trabalho. Será dividido em duas seções. Na primeira far-se-á a introdução da pesquisa e na segunda será evidenciada a metodologia a ser utilizada na execução deste trabalho.

1.1 INTRODUÇÃO

Nesta seção, primeiramente, serão feitas algumas considerações a cerca do trabalho. Posteriormente definir-se-á o problema e os objetivos da pesquisa. Por último, será evidenciada a organização do estudo.

1.1.1 Considerações iniciais

Segundo BERNARDI (1996; p.78), “entre as atividades empresariais clássicas, produção e comercialização, os serviços vêm continuamente ascendendo no *ranking* de ocupações e participação na economia de maneira expressiva”. Continuando, destaca que dentre as diversas atividades, do chamado setor terciário, está inserida a contabilidade que, a princípio, é o que interessa, por ser o objeto deste trabalho.

Desta forma, percebe-se que a concorrência no mercado de prestação de serviços está cada vez mais acentuada. Acredita-se que tal se deve, principalmente, ao desemprego, o reflexo da substituição dos postos de trabalho pela automação, a recessão e a globalização. Isso faz com que as pessoas tenham que procurar outras atividades, o que, na maioria das vezes, encontram no mercado de prestação de serviços.

Outro fato que também pode levar ao aumento do mercado de serviços é a falta de oportunidades de trabalho para os recém formados nas escolas técnicas e universidades, o que os leva a abrir seu próprio negócio no setor. Não obstante, as privatizações, que, atualmente, estão sendo concretizadas pelos governantes brasileiros, fazem com que mais empregos desapareçam.

Também deve-se levar em consideração o fato de existirem pessoas que possuem

vocação para trabalhar em determinados serviços como profissionais autônomos, isto é, em seu próprio empreendimento.

Neste contexto, encontra-se também inserido o mercado de prestação de serviços contábeis, o qual é realizado por profissional da área contábil, de forma autônoma ou por meio de empresa de serviços contábeis.

Tal implica no surgimento, cada vez maior, de escritórios contábeis. Porém, o aumento do número de novos escritórios não significa que há um aumento substancial na demanda pelos mesmos. Por conseguinte, nem todos conseguem sobreviver no longo prazo. Isso não é bom, uma vez que para “montar” um escritório de contabilidade é necessário um investimento inicial razoável.

Outra questão que se deve levar em consideração é a qualidade dos serviços que os escritórios devem prestar, aliada ao preço. Daí surge a necessidade de se mensurar os custos desses serviços para cada cliente, visto que raramente dois clientes utilizam a mesma quantidade de recursos do escritório de contabilidade.

Para que o escritório possa definir o preço dos honorários para cada cliente, após identificar os diversos serviços que ele irá usufruir, faz-se necessário possuir um sistema de custos.

Desta forma, por trabalhar num escritório de contabilidade que não mensura o quanto custam os serviços prestados aos clientes, surgiu a idéia de desenvolver um sistema de custos para o mesmo, através da elaboração da monografia exigida no curso de graduação, o que possibilitará ao escritório uma melhor forma de gerenciar seus negócios, além de promover a interação entre os conhecimentos teóricos e práticos por se tratar de um estudo de caso.

De acordo com YONG apud GIL (1991; p.59), o estudo de caso como método de pesquisa pode ser definido como “um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas várias relações internas e nas suas fixações culturais, quer seja essa unidade uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação”.

1.1.2 Problema

No atual contexto econômico é necessário que as empresas, sejam elas industriais, comerciais ou de serviços, gerem informações fidedignas e relevantes aos seus dirigentes.

Através dessas informações será possível gerenciar suas atividades de modo a maximizar os resultados, o que lhe proporcionará continuidade, ou seja, sobrevivência no longo prazo.

Dessa forma, é preciso identificar os custos envolvidos nas atividades da prestadora de serviços, que no presente estudo diz respeito a um escritório de contabilidade.

A partir da identificação dos custos será possível que o escritório determine o sistema de custeamento mais apropriado, ou seja, que melhor se enquadre às suas atividades.

O sistema de custos escolhido deverá permitir que o escritório de contabilidade apure os custos envolvidos em cada tipo de serviço. Assim, seus proprietários poderão formar o preço desses serviços com base no esforço despendido e não, simplesmente, pela imitação de preços dos concorrentes, ou por tabelas pré estabelecidas, que, na maioria das vezes, não condizem com a realidade interna do escritório.

Assim, faz-se necessário o levantamento das particularidades de cada serviço, de maneira a possibilitar a caracterização de um sistema de custos para o escritório de contabilidade, objeto de estudo.

1.1.3 Objetivos

Este trabalho tem como objetivo geral desenvolver um sistema de custos para um escritório de contabilidade.

Como objetivos específicos pretende-se:

- diferenciar uma empresa prestadora de serviços dos demais setores da economia;
- caracterizar as atividades de um escritório de contabilidade;
- identificar os seus elementos de custos;
- evidenciar os métodos tradicionais de custeio;
- discutir bases de rateio para os custos indiretos; e
- desenvolver um sistema de custos para o escritório de contabilidade.

1.1.4 Organização do estudo

No tocante à organização do estudo, o presente trabalho será subdividido em três capítulos.

O primeiro capítulo consiste da introdução da pesquisa, onde são abordados as considerações iniciais, o problema, os objetivos e a organização do estudo. Também, neste capítulo, tratar-se-á da metodologia de pesquisa, da metodologia aplicada e das limitações do estudo.

O segundo capítulo contemplará a revisão bibliográfica, a fim de fundamentar os objetivos da pesquisa propostos. Este capítulo será subdividido em seis seções, a saber: prestadoras de serviços x empresas de outros setores; atividades de empresas prestadoras de serviços; elementos de custos em prestadoras de serviços; métodos de custeio; bases de rateio para os custos indiretos; e sistemas de custos.

No terceiro capítulo será desenvolvida a proposta de um sistema de custos para o escritório de contabilidade em estudo, sendo que o estudo de caso consistirá do Escritório de Contabilidade Santos. Este capítulo terá cinco seções. Primeiramente, será apresentada a empresa objeto de estudo. Em seguida serão evidenciadas atividades desenvolvidas pelo escritório de contabilidade. Na sequência serão discutidos seus elementos de custos. Depois far-se-á uma incursão no método de custeio a ser utilizado. Por último, far-se-á a apresentação da proposta do sistema de custos para o escritório de contabilidade em estudo.

Para finalizar, serão apresentadas a conclusão e recomendações para futuros trabalhos sobre o assunto, além das referências bibliográficas que consubstanciaram a presente pesquisa.

1.2 METODOLOGIA

Nesta seção, far-se-á um breve comentário sobre o que é a monografia e como surgiu a idéia para a elaboração deste trabalho. Em seguida, será evidenciada a metodologia de trabalho a ser utilizada no presente estudo. Por último, serão apresentadas algumas limitações a respeito desta pesquisa.

1.2.1 Metodologia de pesquisa

A monografia, de acordo com CARVALHO (1989; p.150), “se configura como uma atividade científica, em função dos recursos metodológicos que exige sua elaboração, sendo geralmente solicitada nos últimos anos dos cursos de graduação e pós-graduação”.

A metodologia, segundo DEMO (1985; p.65), “investiga fundamentalmente os métodos, ou seja, os procedimentos que a ciência deve seguir para alcançar com êxito seu ideal, que é a produção do saber”.

Desta forma, não se deve encarar a monografia como apenas um trabalho de conclusão de curso, mas sim, como uma maneira de aprimorar conhecimentos, através do estudo científico e/ou prático de um tema.

Em função de, no Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC, ser solicitada a monografia e de trabalhar num escritório de contabilidade, surgiu a idéia de desenvolver um sistema de custos para a empresa, dentro das normas e conceitos científicos.

1.2.2 Metodologia aplicada

Com a finalidade de possibilitar a concretização do objetivo geral deste trabalho, que é o desenvolvimento de um sistema de custos para um escritório de contabilidade, algumas etapas deverão ser cumpridas.

Primeiramente, serão coletados dados bibliográficos relacionados ao tema da pesquisa, para elaborar a fundamentação teórica da mesma.

Em seguida, proceder-se-á ao estudo de caso, através da coleta de dados no escritório, bem como entrevistas com os seus dirigentes e funcionários.

Assim, a partir da análise dos dados coletados no escritório, e à luz da teoria, será desenvolvida a proposta de sistema de custos para o Escritório de Contabilidade Santos. Ressalta-se que esta denominação é fictícia, visto que os proprietários não autorizaram a revelação da real razão social, a fim de manter o sigilo dos dados.

1.2.3 Limitações da pesquisa

Com relação à elaboração deste trabalho, algumas limitações serão imputadas ao mesmo.

No que diz respeito aos métodos de custeio, aqui serão abordados apenas os sistemas tradicionais (Custeio por Absorção e Custeio Variável).

Por ser um estudo de caso, discutir-se-á apenas os elementos de custos envolvidos no escritório de contabilidade em estudo, o que não significa que existam apenas estes em todas as empresas do setor. Dessa forma, o sistema de custos se aplicará apenas ao escritório de contabilidade, objeto de estudo.

CAPÍTULO 2

Neste capítulo será evidenciada a revisão bibliográfica. Aqui pretende-se fundamentar os objetivos da presente pesquisa.

2.1 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Nesta seção será evidenciada a fundamentação teórica que irá consubstanciar os objetivos geral e específicos, arrolados anteriormente

2.1.1 Prestadoras de serviços x empresas de outros setores

BERNARDI (1996; p.107) diz que, “diante da diversidade de situações e particularidades em serviços definiremos uma empresa de serviços como aquela que *“vende ou produz”* conhecimento, especialização, suporte e apoio a qualquer entidade, pessoa física ou jurídica com ou sem fins lucrativos”. Acrescenta, também, que as atividades de prestação de serviços são diferenciadas das atividades mercantis e produtoras pelo aspecto da intangibilidade do “produto”.

Com relação a esse aspecto, VELHO (1995; p.4) diz que “um serviço é uma experiência, não pode ser tocado, nem saboreado e tampouco testado.”

Numa empresa mercantil, o produto está pronto à disposição do cliente, ou seja, várias empresas vendem o mesmo produto, talvez o atendimento possa ser diferente. Além disso, caso o cliente adquira um produto numa empresa e este não esteja de acordo com as especificações, poderá retornar à empresa e solicitar a solução do problema, seja através de garantia, troca do produto, devolução do dinheiro ou outro meio estabelecido entre as partes. Desta forma, o cliente poderá atribuir a falha como sendo inerente ao processo de produção, ou por outro motivo que não caracterizaria necessariamente falha da empresa que lhe vendeu tal mercadoria. Tal não ocorre numa prestadora de serviços, visto que na medida que o cliente fica insatisfeito com o serviço prestado, possivelmente não retornará à empresa para adquirir novos serviços e, o que é pior para a prestadora de serviços, poderá comentar

o fato a outras pessoas que, por sua vez, também não procurarão os serviços da empresa em questão.

Assim, a intangibilidade diz respeito aos aspectos subjetivos, tais como imagem da empresa no mercado, pontualidade dos serviços prestados, entre outros.

Portanto, uma empresa prestadora de serviços deve procurar suprir estes aspectos subjetivos e com isso terá condições de atender melhor os anseios de seus clientes, o que lhe dará vantagem competitiva frente às demais empresas do setor.

2.1.2 Atividades de empresa prestadora de serviços

As atividades de uma empresa prestadora de serviços, segundo BERNARDI (1996; p.109), podem ser distinguidas de formas peculiares, uma vez que para a realização de determinados serviços podem ser aplicados materiais, em outros casos somente mão-de-obra ou ainda mão-de-obra, materiais e outros recursos.

Desse modo, a empresa deverá estabelecer a cada serviço quais as atividades necessárias para a sua concretização e levantar os custos envolvidos, a fim de ter condições de formar o preço dos mesmos.

Existe ainda a possibilidade de terceirização de algumas atividades envolvidas na prestação de determinados serviços. Estes tem seus custos mensurados de maneira mais fácil, visto que o mesmo é definido pelo terceiro.

BERNARDI (1996; p.110) destaca que os serviços podem ser repetitivos ou específicos. Os primeiros são executados de forma padronizada, ou seja, vários clientes utilizam o mesmo tipo de serviço. Enquanto que os específicos são executados de forma personalizada, de acordo com as necessidades de cada cliente.

Para os serviços repetitivos acredita-se ser mais fácil atribuir custos do que para os serviços específicos.

2.1.3 Elementos de custos em prestadoras de serviços

Da mesma forma que nas empresas industriais e mercantis, as empresas prestadoras

de serviços possuem vários elementos de custos comuns a estas, apesar da nomenclatura dos mesmos ser atribuída de acordo com cada tipo de empresa.

Assim, numa empresa de serviços, o custo de um serviço, conforme BERNARDI (1996; p.114), será composto de até quatro elementos básicos, a saber:

- Material aplicado nos serviços
- Mão-de-obra aplicada
- Custos indiretos dos serviços - específicos:
 - Materiais indiretos
 - Mão-de-obra indireta
 - Outros custos dos serviços
- Custos indiretos dos serviços - não específicos

Esses elementos podem ser classificados em diretos ou indiretos e fixos ou variáveis. Esta classificação será a mesma para empresas industriais, comerciais ou de serviços, o que distingue esta última é o fato dos custos serem aplicados aos serviços, que é o “produto” da prestadora de serviços, enquanto que nas primeiras aplica-se os custos aos bens, que correspondem aos seus produtos.

De acordo com MARTINS (1990; p.50), custos “Diretos e Indiretos dizem respeito ao relacionamento entre o custo e o produto feito: os primeiros são fácil, objetiva e diretamente apropriáveis ao produto feito, e os Indiretos precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio, estimativas, etc.”

Pode-se aplicar estes conceitos nos serviços prestados. Entretanto, devem estes custos ser aplicados direta ou indiretamente aos serviços e não aos produtos. Pode-se citar como exemplo, dos custos diretos dos serviços, os materiais aplicados nos serviços, mão-de-obra aplicada etc. Já de custos indiretos, pode-se citar os materiais indiretos, a mão-de-obra indireta, entre outros.

Em se tratando da classificação dos custos em variáveis e fixos, SANTOS (1991; p.25-27) diz que os primeiros são “aqueles que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda”, enquanto que os últimos são “aqueles que independem do volume de produção ou venda.” Como exemplo de custo variável pode-se citar os materiais diretos, a mão-de-obra direta etc. Enquanto que são exemplos de custos fixos, o aluguel, seguros, depreciações etc.

MARTINS (1990; p.49) destaca que os custos fixos não são, mesmo os repetitivos, eternamente de mesmo valor, pois podem variar, de um período para outro, em função da variação de preços, de expansão da empresa ou pela mudança de tecnologia. Num determinado mês o valor da mão-de-obra indireta pode subir em função de um dissídio; o aluguel também pode aumentar pela adição de outros imóveis. Diz também que “alguns tipos de custos têm componentes das duas naturezas”, ou seja, possuem uma parcela fixa e outra variável (semifixos ou semivariáveis).

Neste sentido, RIBEIRO (1997; p.31) conceitua Custos Semifixos como Custos Fixos que possuem uma parcela variável. Continuando, diz que “Custos Semivariáveis são os Custos Variáveis que possuem uma parcela fixa.”

2.1.4 Métodos de custeio

Segundo MARTINS (1990; p.308), para se escolher o sistema de custeamento, é necessário primeiramente perguntar-se “para que se quer o Sistema.” Pois, existem diversos métodos de custeamento e que, dependendo dos objetivos da implantação de um sistema, deverá ser escolhido o tipo que satisfaça esses objetivos.

Desta forma, destacar-se-á os dois métodos tradicionais de custeio, ou seja, o Custeio por Absorção e o Custeio Variável.

MARTINS (1990; p.38) diz que “Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de *todos os custos de produção* aos bens elaborados, e *só os de produção*; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos”.

O enfoque do autor está relacionado à indústria. Porém, esse sistema poderá ser perfeitamente utilizado em empresas mercantis ou prestadoras de serviços.

Assim, para uma prestadora de serviços, quando da escolha desse método, seriam apropriados todos os custos relacionados à execução de determinado serviço, seja ele com material, mão-de-obra ou outros custos diretos e indiretos. Dessa forma, a empresa teria capacidade de saber o quanto custa cada serviço prestado.

No que concerne ao custeio variável, PIRES (1988; p.43) diz que, “Custeio Direto é

o processo segundo o qual apenas os custos variáveis de materiais, mão-de-obra, e custos gerais de fabricação, usados na produção do produto ou no desempenho de um serviço ou atividade, são atribuídos a estes, enquanto que os custos fixos são considerados custos do período.”

Percebe-se que a grande diferença entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável está na forma de apropriação dos custos fixos.

No Custeio Variável os custos fixos não são estocados na forma de produtos acabados, caso estes existam no final do período. Como na indústria e no comércio é praticamente impossível trabalhar sem estoque de produtos ou mercadorias, os resultados apurados por esses métodos não serão os mesmos a cada período.

Desta forma, percebe-se que caso ocorra diferença entre as quantidades de bens produzidos e as quantidades de bens vendidos (no caso da indústria) poderá haver diferenças substanciais nos resultados apresentados pela empresa.

No Custeio Variável a empresa obtém a Margem de Contribuição (Vendas *menos* Custo Variável dos Produtos Vendidos), o que possibilita um melhor gerenciamento das atividades empresariais. Entretanto, este sistema fere alguns princípios fundamentais de contabilidade, e seu uso requer que sejam feitos ajustes a cada período, para fins de atender as exigências do Fisco.

Segundo PIRES (1988; p.44), a diferença básica, com relação ao custeio por absorção e ao custeio variável, está no tempo de reconhecimento dos custos fixos de produção como custos consumidos. Continuando, diz que “o conceito de custeio direto fundamenta-se na idéia de que os custos de capacidade devem ser consumidos com o tempo e não ser diferidos nos estoques.” Por sua vez, o conceito de custeio por absorção, “fundamenta-se na idéia de que os custos de capacidade devem ser apropriados aos estoques e consumidos apenas quando de sua venda.”

Vantagens do custeio variável

PIRES (1988; p. 47-48) aponta três vantagens quando do uso do custeio variável, a saber:

- eliminação das flutuações no lucro causadas por diferenças entre o volume de vendas e de produção;
- menos alocações são requeridas, visto que não existe base de rateio perfeita; e

- proporciona melhor controle sobre os custos fixos, uma vez que estes são controlados de forma global, (são demonstrados nos demonstrativos financeiros mensais);

Desvantagens do custeio variável

Da mesma forma que o custeio variável apresenta vantagens, ele também tem desvantagens, dentre elas, algumas são citadas por PIRES (1988; p. 48), a saber:

- demonstrativos financeiros internos diferem das demonstrações publicadas, pelo fato deste critério não ser aceito para fins de avaliação de estoques;
- lucros mensais tendem a flutuar mais significativamente, caso exista demanda sazonal;
- os estoques são subavaliados, uma vez que os custos fixos não são apropriados aos mesmos;

Diferenças e semelhanças entre os métodos de custeio variável e por absorção

Entre o custeio variável e o custeio por absorção existem diferenças e semelhanças, dentre as quais são aqui destacadas as seguintes:

- o custeio variável considera, para efeito de custeamento do produto ou serviço, apenas os custos variáveis, enquanto que o custeio por absorção considera também os fixos;
- no custeio variável obtém-se a Margem de Contribuição, o que não ocorre no custeio por absorção;
- em ambos os sistemas existe a classificação dos custos em diretos e indiretos;
- o custeio variável é para uso interno, gerencial, enquanto que o custeio por absorção é para uso interno e externo;
- o custeio por absorção está ancorado nos princípios de contabilidade, ao passo que o custeio variável fere alguns deles e, principalmente, por isso, não é aceito para elaboração das demonstrações contábeis de uso externo à empresa.

2.1.5 Bases de rateio para os custos indiretos

O sistema de custos tem como objetivo principal mensurar os custos envolvidos na produção de bens e/ou serviços. Assim, deve-se apropriar os custos, sejam eles diretos ou indiretos, ao bem ou serviço executado.

Os custos diretos são quase sempre facilmente apropriáveis, enquanto que os custos indiretos requerem mais trabalho. Isso em função desses últimos necessitarem de critérios de rateio, estimativas etc., para serem alocados ao produto ou serviço.

Com relação a custo indireto nos serviços, BERNARDI (1996; p. 116) diz que “todos os custos indiretos incorridos nos serviços, específicos ou não específicos, serão no final alocados aos serviços, porém, os indiretos serão por meio de métodos indiretos e aqui novamente busca-se encontrar formas e *critérios de rateio* apropriados”.

MARTINS (1990; p.77) destaca que todas as formas de distribuição dos custos indiretos “contém, em menor ou maior grau, um certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores.”

Percebe-se que é de suma importância que se conheça o processo, para atribuir, dentre as várias formas de alocação dos custos indiretos, a que melhor se enquadre em cada caso. Isso poderá minimizar o efeito da subjetividade quando da alocação desses custos, caso contrário, o custo atribuído ao produto ou serviço poderá estar distorcido, o que pode levar à tomada de decisões errôneas.

2.1.6 Sistema de custos

O sistema de custos, de acordo com ZANELLA (1993; p.11), “é uma técnica de apuração e análise dos custos incorridos no processo de produção ou prestação de serviços”.

Assim, o sistema de custos para um escritório de contabilidade deve proporcionar a determinação dos custos incorridos para a prestação de cada tipo de serviço, proporcionando aos gestores informações fidedignas para a tomada de decisões.

É praticamente unânime a idéia de que toda empresa, seja de pequeno ou grande porte, precisa implantar um sistema de custos para poder gerenciar, de maneira criteriosa, suas atividades.

Entretanto, conforme MARTINS (1990; p.26), “é comum empresas adotarem sistemas de custos repentinamente, acreditando em resultados imediatos”. Continuando,

salienta que nenhum sistema de custos é capaz de resolver todos os problemas da empresa e que para o mesmo atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se.

Percebe-se, então, que o sistema de custos, quando adotado por uma empresa, somente será eficiente com o passar do tempo, ou seja, através da implantação gradativa e aprimoramento do mesmo.

A empresa deverá, além de decidir qual a modalidade de custeio a ser aplicada, escolher, conforme o Boletim IOB - Temática Contábil e Balanços n.º 17 (1994; p.133), “o seu sistema de acumulação de custos.”

De acordo com LEONE (1997; p. 186), “os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial.” Continuando, diz que existem dois sistemas básicos de acumulação de custos, o sistema de custeamento por Ordem de Produção e o sistema de custeamento por Processo.

MARTINS (1990; p. 124) diz que:

“existem dois fatores que determinam o tipo de Custeio, se por Ordem ou Por Processo (Contínuo): a forma de a empresa trabalhar e a conveniência contábil-administrativa. Quanto a forma, principal responsável pela distinção, basta lembrar que se a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua (um ou vários), fundamentalmente para estoque, isto é, para venda, terá já caracterizada sua natureza. Se produz atendendo a encomendas dos clientes ou, então, produz também para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua, já se terá incluído entre as de Produção por Ordem.”

Portanto, as indústrias de serviços são classificáveis num ou noutro grupo, ou seja, os custos dos serviços podem ser acumulados tanto em ordens de produção, quanto de forma contínua.

CAPÍTULO 3

3.1 DESENVOLVIMENTO DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE

Este capítulo será estruturado de forma que se possa compreender a proposta do sistema de custos. Para tanto, primeiramente far-se-á a apresentação da empresa. Em seguida as atividades desenvolvidas pela mesma, seus elementos de custo e o método de custeio a ser utilizado. Por último, far-se-á a apresentação da proposta do sistema de custos para o escritório de contabilidade em estudo.

3.1.1 Apresentação da empresa

A empresa em estudo é o Escritório de Contabilidade Santos (nome fictício), localizado no município de Antônio Carlos, Santa Catarina. Tem como atividade a prestação de serviços de contabilidade. Atualmente, dedica-se exclusivamente a prestar serviços a pequenas e médias empresas sediadas na região onde está estabelecida.

É uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, da qual participam dois sócios com cinquenta por cento das cotas para cada um. Os sócios trabalham na empresa juntamente com dois funcionários.

3.1.2 Atividades desenvolvidas pelo escritório

Para atender seu objeto social o Escritório de Contabilidade Santos desenvolve as seguintes atividades:

➤ *escrita fiscal*

Consiste em escriturar, em livros fiscais, as compras e vendas de mercadorias, matérias primas, materiais de consumo e prestação de serviços, bem como apurar os tributos a que as

empresas estão sujeitas;

➤ ***pessoal***

Consiste em efetuar todas as rotinas trabalhistas que dizem respeito aos funcionários das empresas;

➤ ***contabilidade***

Consiste em contabilizar, em livros contábeis, todas as operações realizadas pela empresa durante o exercício social; e

➤ ***outras atividades***

Dizem respeito a serviços eventuais que cada empresa necessita, tais como solicitação de certidão negativa de débito nos órgãos governamentais, preenchimento de cadastros, análises das operações etc.

Estes serviços, embora descritos separadamente, são prestados a cada cliente, de acordo com as necessidades dos mesmos.

3.1.3 Elementos de custo do escritório

Os principais custos que estão envolvidos na prestação dos serviços oferecidos pelo escritório são : custo de pessoal, custo de oportunidade, pro-labore, aluguel, assinatura de periódicos, suporte técnico a software, depreciação, energia elétrica, materiais aplicados nos serviços etc.

➤ ***custo de pessoal***

Os custos de pessoal do escritório dizem respeito aos salários dos funcionários e encargos sociais incidentes sobre a folha de pagamento dos mesmos.

Atualmente não existe no escritório a vinculação dos funcionários, bem como dos sócios, a setores específicos, ou seja, estes realizam diversos trabalhos, independentemente

dos setores.

Para melhor identificação dos custos com pessoal, propõe-se que cada funcionário trabalhe num determinado setor. Desta forma, atribuir-se-á os custos do funcionário ao setor ao qual trabalha e posteriormente o mesmo será apropriado, de acordo com critérios que serão discutidos mais adiante, às empresas que usufruem dos serviços do setor.

➤ *custo de Oportunidade*

Como os sócios trabalham no escritório, deve-se, para fins gerenciais, considerar o custo de oportunidade. Para tanto, atribui-se aos serviços prestados pelo sócio o valor equivalente ao que receberia se trabalhasse, exercendo as mesmas atividades, em outra empresa do mesmo ramo de atividade.

Em função de ambos os sócios serem contadores experientes e do salário médio, para contadores com tal qualificação, que trabalham em escritórios de contabilidade, ser R\$ 1.200,00 (mil e duzentos reais), atribuir-se-á este valor para fins de mensurar o valor dos serviços de cada sócio.

Da mesma forma que se propõe aos funcionários trabalhar em setores específicos, propõe-se, também, aos sócios, que assim o façam. Assim, o valor do custo de oportunidade será atribuído ao setor que o sócio trabalha e posteriormente apropriado às empresas que utilizam os serviços do setor.

➤ *pro-labore*

O pro-labore significa a remuneração do trabalho dos sócios. É estabelecido pelo INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) que seja paga uma contribuição de quinze por cento (15%) sobre as retiradas, em unidades monetárias, a título de pro-labore. Em função disso, no escritório em estudo, seus sócios retiram a título de pro-labore, apenas o valor mínimo estabelecido pelo INSS, que é de um salário mínimo por mês.

Portanto, deverá ser deduzido o valor do pro-labore e a contribuição devida de quinze por cento (15%) do valor do custo de oportunidade mencionado anteriormente, para

fins de custear o trabalho de cada sócio.

➤ *aluguel*

Para realizar suas atividades, o escritório mantém alugada uma sala comercial, com área de oitenta e cinco metros quadrados (85 m²).

➤ *assinatura de periódicos*

Para que o escritório preste serviços de acordo com a legislação vigente, torna-se necessário a seus sócios e funcionários estarem sempre atualizados, o que é possibilitado através de assinaturas de periódicos. Estes periódicos são fornecidos por empresas especializadas que emitem semanalmente atualizações legislativas. Além disso, existe a possibilidade de o escritório sanar eventuais dúvidas, tais como interpretação da legislação, pesquisas etc., por telefone, fax, internet ou pessoalmente.

Com o intuito de usufruir desses serviços, o escritório paga anualmente pela assinatura desses periódicos.

➤ *suporte técnico a software*

Para cada setor do escritório (escrita fiscal, folha de pagamento e contabilidade) existe um software (programa) específico, que é licenciado junto a uma empresa especializada. Como existem atualizações constantes em nossa legislação, seja a nível municipal, estadual ou federal, esses programas devem ser adequados às mudanças ocorridas. Desse modo, esta empresa firmou um contrato com o escritório, que possibilita as atualizações necessárias aos programas, bem como dirimir eventuais dúvidas sobre o funcionamento dos mesmos.

➤ *depreciação*

Este custo diz respeito ao desgaste normal e obsolescência dos itens do ativo imobilizado do escritório, inclusive com taxas já previstas na legislação fiscal vigente no país.

➤ *energia elétrica*

A energia elétrica consumida no escritório é utilizada basicamente para o desempenho das atividades normais do mesmo, ou seja, nos setores de escrita fiscal, folha de pagamento e de contabilidade.

➤ *materiais aplicados nos serviços*

Quando o escritório contrata seus serviços com os clientes, fica estabelecido o valor mensal dos honorários. Neste valor estão inclusos os materiais que serão aplicados na execução dos serviços contratados. Esses materiais representam um custo ao escritório, que serão atribuídos diretamente a cada setor.

3.1.4 Método de custeio a utilizar no escritório

Como visto na revisão bibliográfica, o custeio variável apresenta algumas vantagens com relação ao custeio por absorção, principalmente quando aplicado na indústria. Entretanto, não haveria sentido em usá-lo neste estudo específico, visto que a maioria dos custos do escritório são fixos e que não possui estoques. Assim, o método de custeio a ser aplicado no escritório será o custeio por absorção.

Para que se possa saber o quanto custam os serviços prestados para cada cliente, os custos descritos deverão ser apropriados aos respectivos setores. Estes por sua vez, deverão ser apropriados aos serviços prestados.

Para tanto, na *Tabela 1* constam os valores, incorridos (obtidos através da média de junho a dezembro de 1998) extraídos da contabilidade do escritório, em cada elemento de custo.

Elemento de custo	Valor (R\$)	Percentual
Pessoal	966,66	23,98
Custo de oportunidade	2.101,00	52,13
Pro-labore	299,00	7,42
Aluguel	255,00	6,33
Assinatura de periódicos	35,00	0,87
Suporte técnico a software	150,00	3,72
Depreciação	146,33	3,63
Energia elétrica	19,58	0,49
Materiais aplicados nos serviços	58,00	1,44
Total	4.030,57	100,00

Tabela 1 - Valores dos elementos de custos do escritório

3.1.5 Apropriação dos custos aos setores

Como custos mais diretamente apropriáveis aos setores, tem-se o custo de pessoal, o custo de oportunidade, o pro-labore, o material aplicado nos serviços e o suporte técnico a software. Esses custos ficam distribuídos aos setores conforme a *Tabela 2*.

Elemento de Custo		Valor (R\$)	Fiscal	Pessoal	Contabilidade	Outras Atividades
Pessoal	Funcionário "A"	483,33	241,66	241,67	-	-
	Funcionário "B"	483,33	-	-	483,33	-
Custo de oportunidade	Sócio "X"	1.050,50	-	-	840,40	210,10
	Sócio "Y"	1.050,50	420,20	-	-	630,30
Pro-labore	Sócio "X"	149,50	-	-	119,60	29,90
	Sócio "Y"	149,50	59,80	-	-	89,70
Suporte técnico a software		150,00	50,00	50,00	50,00	-
Materiais aplicados serviços		58,00	22,40	24,75	10,85	-
Total		3.574,66	794,06	316,42	1.504,18	960,00

Tabela 2 - Distribuição dos custos aos setores

Para a apropriação desses custos aos setores adotou-se os seguintes parâmetros:

- o funcionário "A" trabalha nos setores de escrita fiscal e pessoal, com dedicação de cinquenta por cento (50%) do seu tempo de trabalho para cada setor;
- o funcionário "B" trabalha exclusivamente no setor de contabilidade;
- o sócio "X" dedica oitenta por cento (80%) do seu tempo de trabalho ao setor de

- contabilidade e vinte por cento (20%) a outras atividades;
- o sócio “Y” dedica quarenta por cento (40%) do seu tempo de trabalho ao setor de escrita fiscal e o restante a outras atividades;
 - o suporte técnico a software, refere-se aos setores de escrita fiscal, pessoal e contabilidade, sendo apropriado para cada setor o valor de um terço do total.

Em se tratando dos custos não diretamente apropriáveis aos setores, torna-se necessário a escolha de critérios (bases) de rateio.

Pelo fato do custo da mão-de-obra (pessoal, custo de oportunidade e pro-labore) representar 83,53% dos custos totais, acredita-se que este seja o critério mais adequado para ratear os custos não diretamente apropriáveis aos setores.

Assim, a apropriação desses custos aos setores poderá ser realizada nas proporções evidenciadas na *Tabela 3*.

Mão-de-obra	R\$	%
Mão-de-obra no setor de escrita fiscal	721,66	21,44
Mão-de-obra no setor de pessoal	241,67	7,18
Mão-de-obra no setor de contabilidade	1.443,33	42,87
Mão-de-obra em outras atividades	960,00	28,51
Mão-de-obra total	3.366,66	100,00

Tabela 3 - Percentuais de mão-de-obra por setor

A apropriação desses custos aos setores com base nos percentuais que cada setor utiliza de mão-de-obra, resulta nos valores evidenciados na *Tabela 4*.

Elemento de Custo	Valor (R\$)	Fiscal	Pessoal	Contabilidade	Outras Atividades
Aluguel	255,00	54,66	18,30	109,33	72,71
Assinatura de periódicos	35,00	7,50	2,52	15,00	9,98
Depreciação	146,33	31,37	10,50	62,73	41,73
Energia elétrica	19,58	4,20	1,41	8,39	5,58
Total	455,91	97,73	32,73	195,45	130,00

Tabela 4 - Rateio dos custos não diretamente apropriáveis aos setores

Feito a apropriação das duas categorias de custos aos setores, tem-se o valor total dos custos por setor, ou seja, quanto cada setor gasta para prestar seus serviços por período

(mês), conforme a *Tabela 5*.

Elemento de Custo		Valor (R\$)	Fiscal	Pessoal	Contabilidade	Outras Atividades
Pessoal	Funcionário "A"	483,33	241,66	241,67	-	-
	Funcionário "B"	483,33	-	-	483,33	-
Custo de oportunidade	Sócio "X"	1.050,50	-	-	840,40	210,10
	Sócio "Y"	1.050,50	420,20	-	-	630,30
Pro-labore	Sócio "X"	149,50	-	-	119,60	29,90
	Sócio "Y"	149,50	59,80	-	-	89,70
Suporte técnico a software		150,00	50,00	50,00	50,00	-
Materiais aplicados nos serviços		58,00	22,40	24,75	10,85	-
Aluguel		255,00	54,66	18,30	109,33	72,71
Assinatura de periódicos		35,00	7,50	2,52	15,00	9,98
Depreciação		146,33	31,37	10,50	62,73	41,73
Energia elétrica		19,58	4,20	1,41	8,39	5,58
Total		4.030,57	891,79	349,15	1.699,63	1.090,00

Tabela 5 - Custo total de cada setor do Escritório de Contabilidade Santos

3.1.6 Apropriação dos custos dos setores da empresa aos serviços prestados

A apropriação dos custos dos setores aos serviços prestados deverá ser proporcional ao esforço de cada setor da empresa em relação ao seu produto. Desse modo, deve ser identificado o principal causador do custo de cada setor da empresa.

Apropriação dos custos do setor de escrita fiscal

No setor de escrita fiscal, a mão-de-obra é praticamente toda empregada para efetuar lançamentos de notas fiscais, seja de entradas, saídas ou de serviços. Por conseguinte, apropriar-se-á os custos deste setor aos serviços ali prestados de acordo com o número de lançamentos das notas fiscais de cada empresa no período.

Com o intuito de evitar distorções, deve-se calcular a média mensal do número de notas fiscais do período de janeiro a dezembro de 1998 de cada empresa.

Feito isso, divide-se o valor do custo total do setor pelo somatório das médias mensais encontradas das empresas e multiplica-se pela média mensal encontrada de cada

empresa, obtendo-se, assim, o valor do custo do setor que será atribuído a cada cliente, conforme *Tabela 6*.

Setor de Escrita Fiscal							
Empresa	Notas Fiscais		Custo por empresa (R\$)	Empresa	Notas Fiscais		Custo por empresa (R\$)
	Total	Média			Total	Média	
1	212	17,67	4,92	32	943	78,58	21,88
2	121	10,08	2,81	33	8	0,67	0,19
3	135	11,25	3,13	34	2.929	244,08	67,97
4	339	28,25	7,87	35	800	66,67	18,56
5	148	12,33	3,43	36	741	61,75	17,19
6	1.129	94,08	26,20	37	21	1,75	0,49
7	425	35,42	9,86	38	824	68,67	19,12
8	2.294	191,17	53,23	39	578	48,17	13,41
9	286	23,83	6,64	40	896	74,67	20,79
10	327	27,25	7,59	41	564	47,00	13,09
11	201	16,75	4,66	42	264	22,00	6,13
12	396	33,00	9,19	43	118	9,83	2,74
13	1.836	153,00	42,60	44	618	51,50	14,34
14	175	14,58	4,06	45	707	58,92	16,41
15	1.156	96,33	26,82	46	236	19,67	5,48
16	2.076	173,00	48,17	47	643	53,58	14,92
17	182	15,17	4,22	48	30	2,50	0,70
18	3.968	330,67	92,06	49	556	46,33	12,90
19	765	63,75	17,75	50	522	43,50	12,11
20	1.129	94,08	26,20	51	1.289	107,42	29,91
21	268	22,33	6,22	52	176	14,67	4,08
22	1.066	88,83	24,74	53	82	6,83	1,90
23	193	16,08	4,48	54	2.622	218,50	60,84
24	623	51,92	14,46	55	90	7,50	2,09
25	46	3,83	1,07	56	417	34,75	9,68
26	91	7,58	2,11	57	116	9,67	2,69
27	150	12,50	3,48	58	26	2,17	0,60
28	480	40,00	11,14	59	504	42,00	11,69
29	184	15,33	4,27	60	287	23,92	6,66
30	153	12,75	3,55	61	142	11,83	3,30
31	61	5,08	1,42	62	68	5,66	1,58
Total					38.432	3.202,66	891,79

Tabela 6 - Custo do setor de escrita fiscal atribuído às empresas

Apropriação dos custos do setor de pessoal

Os custos do setor de pessoal deverão ser apropriados apenas às empresas que possuem empregados.

Para a apropriação do custo total do setor de pessoal às empresas, divide-se o custo total do setor pelo número total de empregados que implicam em registros no mesmo e multiplica-se o valor encontrado pelo número de empregados que cada empresa possui, obtendo-se, assim, o custo do setor de pessoal por empresa, conforme *Tabela 7*.

Setor de Pessoal		
Empresa	Número de empregados	Custo por empresa (R\$)
2	2	11,46
6	4	22,90
8	6	34,34
9	8	45,79
12	1	5,72
13	1	5,72
14	1	5,72
15	1	5,72
17	1	5,72
18	6	34,34
22	1	5,72
25	1	5,72
27	1	5,72
29	1	5,72
32	1	5,72
34	1	5,72
35	2	11,46
36	1	5,72
39	3	17,17
43	5	28,63
44	4	22,90
45	1	5,72
49	1	5,72
52	1	5,72
54	4	22,90
62	2	11,46
Total	61	349,15

Tabela 7 - Custo do setor de pessoal distribuído às empresas.

Apropriação dos custos do setor de contabilidade

Propõe-se que os custos do setor de contabilidade sejam apropriados às empresas de forma análoga aos do setor de escrita fiscal, ou seja, de acordo com o volume de trabalho (número de lançamentos contábeis).

Portanto, efetua-se o cálculo da média mensal do número de lançamentos contábeis por empresa, com base no período de janeiro a dezembro de 1998. Em seguida, divide-se o custo total do setor pelo somatório das médias encontradas e multiplica-se pela média de lançamentos de cada empresa, o que resulta no valor do custo do setor de contabilidade atribuído a cada empresa, conforme *Tabela 8*.

Setor de Contabilidade					
Empresa	Média de lançamentos	Custo por empresa (R\$)	Empresa	Média de lançamentos	Custo por empresa (R\$)
1	49	22,86	32	59	27,54
2	63	29,39	33	6	2,80
3	16	7,46	34	66	30,80
4	32	14,93	35	77	35,93
5	18	8,40	36	91	42,46
6	158	73,71	37	9	4,20
7	48	22,39	38	42	19,59
8	278	129,70	39	49	22,86
9	72	33,59	40	102	47,59
10	28	13,06	41	41	19,13
11	27	12,60	42	42	19,59
12	72	33,59	43	46	21,46
13	154	71,85	44	57	26,59
14	37	17,26	45	64	29,86
15	121	56,45	46	27	12,60
16	101	47,12	47	70	32,66
17	23	10,73	48	8	3,73
18	201	93,78	49	69	32,19
19	67	31,26	50	54	25,19
20	55	25,66	51	39	18,20
21	37	17,26	52	23	10,73
22	130	60,65	53	15	7,00
23	21	9,80	54	218	101,71
24	34	15,86	55	20	9,33
25	25	11,66	56	61	28,46
26	14	6,53	57	12	5,60
27	31	14,46	58	56	26,13
28	75	34,99	59	51	23,79
29	39	18,20	60	32	14,93
30	26	12,13	61	23	10,73
31	17	7,93	62	45	20,99
Total				3.643	1.699,63

Tabela 8 - Custo do setor de contabilidade atribuído às empresas

Apropriação dos custos dos três setores aos clientes

Assim, tem-se o custo para os setores de escrita fiscal, pessoal e contabilidade para cada empresa (cliente), cujo somatório resulta no custo total por cliente, conforme *Tabela 9*.

Custo total dos setores por empresa/cliente									
Empresa	Custo por Setor (R\$)			Custo total (R\$)	Empresa	Custo por Setor (R\$)			Custo total (R\$)
	Escrita Fiscal	Pessoal	Contabilidade			Escrita Fiscal	Pessoal	Contabilidade	
1	4,92	0,00	22,86	27,78	32	21,88	5,72	27,54	55,14
2	2,81	11,46	29,39	43,66	33	0,19	0,00	2,80	2,99
3	3,13	0,00	7,46	10,59	34	67,97	5,72	30,80	104,49
4	7,87	0,00	14,93	22,80	35	18,56	11,46	35,93	65,95
5	3,43	0,00	8,40	11,83	36	17,19	5,72	42,46	65,37
6	26,20	22,90	73,71	122,81	37	0,49	0,00	4,20	4,69
7	9,86	0,00	22,39	32,25	38	19,12	0,00	19,59	38,71
8	53,23	34,34	129,70	217,27	39	13,41	17,17	22,86	53,44
9	6,64	45,79	33,59	86,02	40	20,79	0,00	47,59	68,38
10	7,59	0,00	13,06	20,65	41	13,09	0,00	19,13	32,22
11	4,66	0,00	12,60	17,26	42	6,13	0,00	19,59	25,72
12	9,19	5,72	33,59	48,50	43	2,74	28,63	21,46	52,83
13	42,60	5,72	71,85	120,17	44	14,34	22,90	26,59	63,83
14	4,06	5,72	17,26	27,04	45	16,41	5,72	29,86	51,99
15	26,82	5,72	56,45	88,99	46	5,48	0,00	12,60	18,08
16	48,17	0,00	47,12	95,29	47	14,92	0,00	32,66	47,58
17	4,22	5,72	10,73	20,67	48	0,70	0,00	3,73	4,43
18	92,06	34,34	93,78	220,18	49	12,90	5,72	32,19	50,81
19	17,75	0,00	31,26	49,01	50	12,11	0,00	25,19	37,30
20	26,20	0,00	25,66	51,86	51	29,91	0,00	18,20	48,11
21	6,22	0,00	17,26	23,48	52	4,08	5,72	10,73	20,53
22	24,74	5,72	60,65	91,11	53	1,90	0,00	7,00	8,90
23	4,48	0,00	9,80	14,28	54	60,84	22,90	101,71	185,45
24	14,46	0,00	15,86	30,32	55	2,09	0,00	9,33	11,42
25	1,07	5,72	11,66	18,45	56	9,68	0,00	28,46	38,14
26	2,11	0,00	6,53	8,64	57	2,69	0,00	5,60	8,29
27	3,48	5,72	14,46	23,66	58	0,60	0,00	26,13	26,73
28	11,14	0,00	34,99	46,13	59	11,69	0,00	23,79	35,48
29	4,27	5,72	18,20	28,19	60	6,66	0,00	14,93	21,59
30	3,55	0,00	12,13	15,68	61	3,30	0,00	10,73	14,03
31	1,42	0,00	7,93	9,35	62	1,58	11,46	20,99	34,03
Total						891,79	349,15	1.699,63	2.940,57

Tabela 9 - Custo total dos setores por empresa/cliente

Apropriação dos custos de outras atividades

Além dos serviços dos setores de escrita fiscal, pessoal e contabilidade, algumas empresas eventualmente necessitam de outros serviços, ou seja, de serviços específicos. Com isso, o escritório incorre em custos que consubstanciam-se basicamente de material aplicado nos serviços e mão-de-obra direta.

Dessa forma, propõe-se que os custos com outras atividades sejam apropriados diretamente a cada serviço específico. Para tanto, deve-se verificar o custo do material aplicado no serviço, bem como o tempo despendido pela pessoa que o realizou. Assim, o custo do serviço específico é o somatório do valor do material aplicado e o valor, em unidades monetárias, da mão-de-obra para a realização do mesmo.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

No atual mundo globalizado, cada vez mais postos de trabalho são substituídos pelo avanço da tecnologia, bem como de outros fatores, uma vez que as empresas precisam ser competitivas para sobreviverem frente à acirrada concorrência entre as mesmas.

Desta forma, tem aumentado de forma expressiva a participação do chamado setor terciário (setor de serviços) no *ranking* de ocupações dentro da economia mundial. Por sua vez, a contabilidade está inserida neste contexto. Apesar desta não ter se originado em meio a esta turbulência ambiental, mas ela é fortemente impactada por tais acontecimentos.

Não obstante, além da tecnologia, torna-se necessário que as empresas tenham à sua disposição instrumentos que auxiliem seus gestores no processo de gestão empresarial (planejamento, execução e controle das atividades). Para tanto existe um instrumento que pode ser muito útil à gestão, que é o sistema de custos.

Um sistema de custos elaborado de forma criteriosa, observando-se a realidade da empresa, pode auxiliar sobremaneira seus dirigentes a melhorar o gerenciamento das atividades da mesma, frente à acirrada competição atual, o que resultará na maximização dos resultados da empresa.

Neste sentido, procurou-se neste trabalho, elaborar um sistema de custos para o Escritório de Contabilidade Santos (nome fictício), com vista à criar uma importante ferramenta de gestão para o mesmo. Para tanto, procurou-se, à luz da teoria, conhecer-se os elementos indispensáveis para a concretização do objetivo geral do estudo.

A partir da revisão bibliográfica, iniciou-se a elaboração da proposta do sistema de custos para o escritório de contabilidade. Inicialmente, coletou-se os dados necessários, sejam numéricos ou informações qualitativas dos sócios, para a elaboração do sistema. Desta forma, esses dados foram organizados, tabelados e analisados, o que resultou numa tabela onde se consegue visualizar o quanto custa ao escritório prestar seus serviços para cada empresa/cliente que possui atualmente.

Acredita-se que o sistema proposto, se implantado, será bastante útil quando da tomada de decisão por parte dos gestores do escritório de contabilidade. Os gestores não tinham idéia de quanto era gasto para prestar serviços a cada cliente, apenas o quanto representava o gasto global da empresa.

Desta forma, conseguiu-se atingir o objetivo inicialmente proposto, que foi o de

aplicar os conhecimentos teóricos na prática, desenvolvendo um sistema de custos que possa ser útil e melhorar o processo de gestão das atividades do Escritório de Contabilidade Santos. Ressalte-se que, quando da implementação da proposta, ajustes podem ser requeridos, tanto na fase inicial quanto ao longo de sua utilização na empresa.

Desse modo, para futuras pesquisas sobre o assunto, recomenda-se que sejam analisados os reflexos, tanto iniciais quanto posteriores, à implantação do sistema de custos proposto, de forma a ajustar a proposta e saber-se quais os benefícios foram alcançados com a implementação desse sistema de custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BERNARDI, Luiz Antônio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CARDOSO NETO, Felicíssimo. **Contabilidade de custos: sistemas, técnicas de apropriação e gestão**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- CARVALHO, Maria Cecília M. de. **Técnicas de metodologia científica**. 2 ed. São Paulo: Papiros, 1989.
- DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1985.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- IOB - Informações Objetivas (Pasta Temática Contábil e Balanços). **Estrutura básica de um sistema de custos**. São Paulo: ano XXVIII, n.º 17, p. 131-133, 4ª semana de abril de 1994.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- PIRES, Luiz Gonzaga Barbosa. Sistemas de custeamento: o custeio direto. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, n. 64, p. 43-50, 1988.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.
- SANTOS, Joel José dos. **Formação de preços e do lucro**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- VELHO, Altemir da Silva. O aperfeiçoamento contínuo da qualidade do serviço. **Dissertação de mestrado**. Florianópolis, CETD/UFSC, 1995.
- ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. Caxias do Sul: UDCS, 1993.